



معالجة المخزون بين النظام المحاسبي المالي SCF

والمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS2

- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية الرياضية -

Inventory processing between the financial accounting system and
IAS No. IAS2 -Case study of the National Corporation for the
manufacture of sports shoes -

د. سبتي إسماعيل¹ د. شريط صلاح الدين²

¹ جامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر sebtismail@yahoo.fr

² جامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر cherietsalaheddine4@gmail.com

تاريخ القبول: 2018/04/16

تاريخ الاستلام: 2018/04/14

ملخص :

من خلال الدراسة الميدانية لمعالجة المخزونات محاسبيا في المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية الرياضية، تبين أن إجراءات النظام المالي المحاسبي عرفت صعوبة في بداية تطبيقه على مستوى المؤسسة الجزائرية، وبعد مرور عدة سنوات على التطبيق، أصبح هناك توافق كبير بين المعالجة المحاسبية لمخزون وفق هذا النظام والمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS2 هذا من جهة. من جهة ثانية؛ نجد أن لمصلحة المحاسبية للمؤسسة الوطنية تشكوا من صعوبات في بعض المعالجات المحاسبية الباقية لمتعلقة بمختلف نشاطات المؤسسة.

كلمات المفتاحية: مخزون، المعالجة المحاسبية لمخزون، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

تصنيف M41:JEL

Abstract :

Through the field study to address the accounting stocks at the National Institution for the production of sports Sunday, It was found that the procedures of the financial accounting system have been difficult at the beginning of its application at the level of the Algerian institution, After several years of implementation, There has been a significant correspondence between the accounting treatment of inventory in accordance with this system and IAS2 on the one hand. On the other hand, we find that the accounting interest of the National Corporation complained of difficulties in some of the remaining accounting treatments related to the various activities of the institution.

Keywords: Stock, Accounting treatment of stock, International accounting standards, Financial accounting system.

JEL classification codes: M41

مقدمة.

تواكب الجزائر التطورات الحاصلة في البيئة الدولية باعتمادها إصلاحات اقتصادية في إطار التوجه إلى اقتصاد السوق والانفتاح الاقتصادي، وفي هذا السياق أصبح المخطط المحاسبي الوطني الذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد في الماضي لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة، خصوصا بعد سعي مجالس المعايير المحاسبية إلى التوحيد المحاسبي في جميع انحاء العام، حيث تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي SCF بداية من 2010 بغية مواكبة التطورات العالمية، والسعي إلى موافقة المعالجات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية مع نصوص المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

إشكالية الدراسة:

حسب المدخل المحاسبي هناك طرق وأساليب متنوعة لتقييم المخزون، وعلى المؤسسة أن تختار من بين هذه الأساليب دون وجود ضوابط محددة للمساعدة في اختيار أفضلها، إذ أن لكل منها مميزات وإجراءاته منصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية IAS2 "المخزون"، أما في الجزائر وبداية سنة 2010 أصبحت المؤسسات الجزائرية مجبرة على تطبيق الطرق التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي وذلك بهدف تبيان كيفية حساب تكلفة المخزون المعترف به كأصل، وتحديد التكلفة المستفدة من المخزون والتي يعترف بها كمصروف، بالإضافة إلى مجالات الإفصاح والعرض في القوائم المالية، هذه المجالات التي تعتبر الركائز الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة المالية، الأمر الذي يثير إشكالية أساسية حول المعالجة التي تتعلق بالمخزون ويجعلنا نعرضها كالتالية:

ما مدى توافق المعالجة المحاسبية للمخزون وفق النظام المحاسبي المالي مع نصوص

المعيار المحاسبي الدولي IAS2 "المخزونات"؟

في سبيل الإجابة على الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية المخزونات وكيف تقيم وتعالج محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي؟

- ماهي أوجه التشابه والاختلاف في المعالجة المحاسبية لمخزون وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؟
- كيف تتم عملية التقييم والمعالجة المحاسبية للمخزون في المؤسسة الجزائرية وما هي المشاكل الممكن حدوثها؟

فرضيات الدراسة:

- للإجابة على الأسئلة المطروحة يتم اقتراح الفرضيات التالية:
- أعطى النظام المحاسبي المالي أهمية وتفصيل أكثر لمعالجة المخزون؛
- هناك توافق بين المعالجة المحاسبية للمخزون حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة في تزامنها مع التغير الحاصل في الأنظمة المحاسبية عبر دول العالم، إذ يتم توضيح مدى استفادت الجزائر من هذه التغيرات من خلال تبنيها النظام المحاسبي المالي، المستنبط من معايير المحاسبة الدولية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تبيان القواعد والأسس المعتمدة في تقييم ومعالجة المخزون بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة.

أهداف الدراسة:

- نهدف من خلال هذه الدراسة إلى الوصول:
- عرض مختلف أنظمة جرد المخزون وأساليب تقييمه حسب نظام المحاسبة المالية؛
- تسليط الضوء على معيار المحاسبة الدولي الذي اهتم بالمعالجة المحاسبية للمخزون؛
- إعطاء مقارنة بين المعايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة IAS2 ونظام المحاسبي المالي ومدى اعتماد هذا الأخير على نصوص المعايير المحاسبية الدولية في كيفية معالجته للمخزون.

المنهج المستخدم:

وفقاً لطبيعة الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف النظام المحاسبي المالي وتحليل أهم قواعد تقييمه ومعالجته المخزون بغية معرفة مدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة بحيث تم إسقاط الجزء النظري المتمثل في المعالجة المحاسبية للمخزون بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS2 على واقع المؤسسة الجزائرية.

1. معالجة المخزونات وفق المعيار المحاسبي IAS2 "المخزونات"

ينتج المخزون عن النشاط العادي في مجال الأعمال وكذلك المواد الأولية والمهمات التي تستخدم في عملية الإنتاج بغرض البيع، شريطة استبعاد الاستثمارات التي تحصل عليها المؤسسة لغرض البيع بصفة عرضية من المخزون، وكذا المباني والمعدات المستخدمة وباقي الأصول الثابتة والتي ينتظر بيعها بعد انتهاء فترة استخدامها.

1.1. تعريف المخزون:

هناك تعريفات متعددة للمخزون نذكر منها تعريف المخزونات حسب المعايير المحاسبية الدولية؛ الذي عرفها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 2، بأنها أصول يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط، وتكون قيد الإنتاج لغرض البيع أو على شكل مواد ولوازم تستهلك في خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات. (Robert, 2003) كما يضم المخزون البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع وتشمل، على سبيل المثال لا الحصر:

- البضائع المشتراة من قبل تاجر التجزئة لغاية إعادة البيع؛ الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لإعادة بيعها؛
- كما يضم المخزون البضائع تامة الصنع أو تلك التي تحت التصنيع من قبل المؤسسة، كما يضم المواد الأولية التي تنتظر الاستخدام في العملية الإنتاجية.

أما عن مفهوم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي؛ فتمثل المخزونات أصولاً يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، هي قيد الإنتاج

بقصد مماثل، هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، كما تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يتم الكيان بعد باحتساب المنتوجات (الإيرادات) المناسبة له. (الجريدة الرسمية رقم 25، 19/03/2009)

يمثل المخزون جزء من الأصول المتداولة المشتريات من قبل المؤسسة من أجل البيع وهذا في المؤسسات التجارية، أو من أجل التصنيع وهذا في المؤسسات الصناعية كما يشمل المخزون كل المنتجات الموجهة للاستهلاك الذاتي، كما يعبر عن قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة سواء لإعادة بيعها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات مصنعة. (شبابيكي سعدان، 1997).

يعرف كل من دونالد كيسو وجيري المخزون على أنه "يمثل أحد بنود الأصول التي تحتفظ بها المنشأة بغرض البيع، أو البضائع التي سوف تستخدم أو تستهلك في إنتاج السلع المعدة للبيع". (دونالد كيسو، 2005)

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن المخزون هو عنصر من عناصر أصول المؤسسة، والذي تحتفظ به من أجل إعادة بيعه أو استهلاكه في إطار الإنتاج من أجل الحصول على منتجات لغرض البيع، ومنه المخزون حسب هذه التعاريف يضم البضاعة المشتريات لغرض البيع، والمواد الأولية المستخدمة في عملية الإنتاج إضافة إلى البضائع الناتجة عن عملية الإنتاج. ويجب اعتبار المخزون هو السلع الموجودة داخل المؤسسة في نقطة زمنية محددة، ولها قيمة معينة.

2.1. التقييم المحاسبي للمخزونات وفق IAS2.

هناك عدة أسس يمكن الاعتماد عليها في تقييم المخزون حسب IAS2 تتمثل في التالي:

■ التقييم على أساس التكلفة:

تشمل تكلفة المخزون على كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه ووضعه الحالي. (لخضر علاوي، 2012).

-تكاليف الشراء: تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، الرسوم الجمركية، الضرائب غير المسترجعة، مصاريف النقل والتحميل والمصاريف المباشرة والتي لها علاقة بحياسة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، التخفيضات والعناصر المشابهة الأخرى (مثل الإعانات المستلمة). ويمكن أن تشمل تكلفة الشراء فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار الدولي 21 والمتعلق بالتغير في أسعار العملة الأجنبية. (Robert Obert, 2003).

-تكاليف التحويل: تشمل تكاليف التحويل، التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدة الإنتاج مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف الصناعية غير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة.

-التكاليف الأخرى: تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية، مثلاً يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

■ التقييم على أساس صافي القيمة القابلة للتحصيل:

لا يمكن تسجيل الأصول (المخزونات) بمبلغ يفوق المبلغ المحدد للبيع عند (الاستعمال)، حيث أنه إذا ما أصبحت تكلفة المخزون غير قابلة للتحصيل، تعتمد المؤسسة إلى إدراج مقارن ما بين تكلفة التخزين (الإدخال) والقيمة القابلة للتحصيل، فتعترف بنقص في قيمة المخزون (تدهور) إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من تكلفة إدخال المخزونات. (Anne Le Manh, 2011).

القيمة الصافية القابلة للتحصيل = سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط - التكاليف المكملة لعملية البيع والتكلفة المقدرة لإنتاج المخزون.

يتم تخفيض تكلفة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية على أساس تقييم كل عنصر من عناصره على حدا، أما بالنسبة للكيانات الخدمية فيتم حساب تكاليف كل خدمة من الخدمات التي يتوفر لها سعر البيع بصفة مستقلة. (غانم شطاط، 2009)، كما لا يتم تخفيض قيمة المواد واللوازم المحتفظ بها للاستخدام في إنتاج المخزون إلى اقل التكلفة إذا كان هذا المخزون سوف يباع بسعر التكلفة أو أكثر، أما إذا كان سعر المواد واللوازم سوف يزيد عن صافي القيمة التحصيلية وجب على الكيان تخفيض تكلفة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية.

كما أن هناك حالات تسمح بتخفيض تكلفة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق تتمثل في المخزون التالف، والمخزون المهمل بشكل كلي أو جزئي؛ وإذا كان سعر بيع المخزون متدنياً، وفي حالة ارتفاع التكلفة المقدرة للبيع. (Bernard 2005, RAFFOURNIER,

3.1. متطلبات قياس المخزونات وفق المعيار المحاسبي الدولي 2 "المخزونات" IAS2:

مقارنة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 2 "المخزونات"، نلاحظ أنه لم يرد في النظام المحاسبي المالي أي استثناء من نطاق متطلبات قياس المخزونات مقارنة بالمعيار المحاسبي الدولي 2: المخزونات، فيما عدا المنتجات الزراعية التي تمت معالجتها كحالة خاصة، بحيث يستثنى المعيار المحاسبي الدولي 2 من نطاقه كل ما يتعلق بقياس:

- الأشغال قيد الإنجاز الناشئة بموجب عقود الإنشاء بما في ذلك عقود الخدمة المتعلقة مباشرة (انظر المعيار المحاسبي الدولي 11: عقود الإنشاء)، الأدوات المالية (انظر المعيار المحاسبي الدولي 32 والمعيار المحاسبي الدولي 39)، الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد (انظر المعيار المحاسبي الدولي 41: الزراعة). (International Accounting Standards Board) إضافة إلى:

■ منتجي المنتجات الزراعية ، منتج زراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم قياسهم بصافي القيمة القابلة للتحقق في مرحلة معينة من الإنتاج بموجب ممارسات ثابتة في تلك الصناعة، وهذا يحدث على سبيل المثال عندما تحصد المحاصيل الزراعية أو تستخرج المعادن وبيعها يكون مؤكد بموجب عقد آجل أو ضمان حكومي أو عندما توجد سوق قائمة فعلا وهناك خطر يمكن إهماله في الإخفاق في البيع، وعندما مثل هذه المنتجات تقاس بصافي القيمة القابلة للتحقق، التغير في تلك القيمة يعترف به في الربح أو الخسارة في فترة التغير. (Anne Le Manh, 2005).

■ التجار السماسرة بالسلع الذين يقومون بقياس مخزوناتهم بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع، وعندما مثل هذه المخزونات تقاس بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع، التغير في تلك القيمة يعترف به في الربح أو الخسارة في فترة التغير. (معيار المحاسبة الدولي 2: المخزون).

لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى استخدام طريق التحديد العيني في تقييم المنصرف من المخزون، بحيث يشير المعيار المحاسبي الدولي 2: المخزونات بأن تحدد تكلفة المخزون من الأنواع غير التبادلية وكذلك البضائع والخدمات التي أنتجت بشكل مخصص لمشروعات معينة طبقا لطريقة التحديد العيني، والتحديد العيني للتكلفة يعني أن تكلفة محددة تنسب إلى نوع معين من المخزون، وتعتبر تلك المعالجة مناسبة للأنواع التي تخصص لمشروع معين سواء أكانت مشترة أو منتجة.

■ **التكاليف المحددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية):** حسب المعيار المحاسبي الدولي 2: المخزونات، يشار إليها بمصطلح التكاليف المعيارية، وهي تكاليف وحدة مقررة مسبقا بواسطة كثير من المؤسسات التصنيعية لأغراض التخطيط والرقابة، والتكاليف المعيارية كثيرا ما يتم إدراجها في الحسابات ويتم ترحيل المواد والإنتاج

تحت التشغيل ومخزون السلع التامة الصنع على هذا الأساس المحاسبي، ويشير المعيار إلى أن تأخذ التكاليف المعيارية في حسابها المستوى العادي من المواد الأولية والمهمات والعمل والكفاءة والطاقة المستخدمة. (طارق عبد العال حماد، 2006).

- **قيمة الإنجاز الصافية:** حسب المعيار المحاسبي الدولي 2: المخزونات يشار إليها بمصطلح صافي القيمة القابلة للتحقق، وهي سعر البيع المقدر أثناء السير العادي للنشاط ناقص تكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة الضرورية لتنفيذ البيع. (IASC Foundation staff. IAS 2 Inventories,)

كذلك لا يتم تخفيض قيمة المواد والمهمات الأخرى غير المحتفظ بها بغرض البيع، ومع ذلك إذا أصبحت تكلفة المنتجات التامة التي تدخل فيها تلك المواد الأولية والمهمات أكبر من صافي قيمتها القابلة للتحقق، فيجب أن تخفض قيمة هذه المواد إلى صافي قيمتها القابلة للتحقق، وغالبا فإن المواد الأولية تستخدم لعمل عدد من منتجات مختلفة، وفي هذه الحالات لا يكون من الممكن التوصل إلى صافي القيمة القابلة للتحقق يمكن تحققها لكل صنف من المادة الأولية على أساس سعر البيع لأي نوع من الأصناف التامة الصنع، ويكون المقياس الأفضل في هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد، بمعنى السعر الممكن دفعه اليوم لشراء المخزون (Anne Le Manh, 2011).

كما يتم إجراء تقييم جديد في كل فترة لاحقة، وعندما تزول الظروف التي سببت تسجيل المخزون بأقل من التكلفة أو عندما يوجد دليل واضح على زيادة صافي القيمة القابلة للتحقق بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة، يتم عكس المبلغ المخفض (أي يعكس في حدود المبلغ المخفض الأصلي) وبالتالي فإن المبلغ المسجل الجديد هو المبلغ الأقل من بين التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق المعدلة، وهذا يحدث على سبيل المثال، عندما عنصر المخزون الذي سجل بصافي القيمة القابلة للتحقق بسبب انخفاض سعر بيعه، وبقي في الفترة اللاحقة وازداد سعر بيعه.

2. معالجة المخزون حسب نظام المحاسبة المالي SCF.

تم تبني بتبني مشروع النظام المحاسبي الجديد بشكل رسمي من قبل الجهات المخولة وذلك من خلال إصداره في شكل قانوني بموجب قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 بعنوان النظام المحاسبي المالي. يعرف النظام المحاسبي المالي المخزون حسب المادة 1-123 من النظام المحاسبي المالي بأنها تمثل المحزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس، 2009) وتكون قيد الإنتاج بقصد مماثل؛ هي مواد أولية أو لوازم خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يتم الكيان بعد باحتساب المنتجات المناسبة له، ويتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو في شكل التثبيات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

1.2. المعالجة المحاسبية للمخزون حسب SCF في نهاية الدورة المالية:

عملا بمبدأ الحيطة والحذر فإن المخزونات تقوم بأقل كلفتها وقيمة انجازها الصافية، وقيمة انجازها الصافية هي سعر البيع عقب طرح كلفتي الإتمام والتسويق، وتدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حسابات النتيجة عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، حيث تتمثل أهم معالجات المخزون في نهاية الدورة المالية في جرد المخزون وتسوية مختلف الحسابات:

- **الجرد المادي للمخزون:** حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجراءها بصورة دقيقة وسليمة، ذلك لان كل تضخيم لقيمة مخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أكبر من قيمتها الحقيقية، كما أن كل تقليص لمخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر اقل من

قيمتها الفعلية، ونلاحظ أن عملية حساب النتيجة وإعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسات إجراء الجرد المادي أو الإحصائي للمخزون.

■ **تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة:** يكون ذلك بتكوين خسائر عن قيم المخزون إذا كان سعر البيع الصافي للمخزون أقل من تكلفته، وكذلك تسوية الفرق بين الجرد المادي والرصيد المحاسبي للمخزونات عند الضرورة. وفي حالة تطبيق الجرد الدائم وإذا ما تبين في نهاية السنة أن الجرد المادي كان مغايرا للجرد المحاسبي (ونعني بذلك رصيد الحساب). أما إن الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي للمخزون، تتم تسوية هذه الحالة بتسجيل قيد معاكس للقيد أعلاه.

■ **معالجة خسائر القيمة عن المخزونات (ح/ 39):** تنص المادة 123-5 من النظام المحاسبي المالي على «مبدأ الحيطة والحذر فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة انجازها الصافية أيهما اقل... تدرج أي خسارة في قيمة المخزون في الحسابات كعبء في حسابات النتائج عندما تكون كلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون وتحدد خسائر المخزون مادة بمادة أو في حالة أصول متعارضة فئة بفئة».

2.2. متطلبات قياس المخزونات وفقا للنظام المحاسبي المالي:

إن المتطلبات الخاصة بقياس المخزونات وردت في الباب الأول من النظام المحاسبي المالي تحت القسم الثاني: القواعد العامة للتقييم، المندرج تحت الفصل الأول: مبادئ عامة، وكذا ضمن في القسم الثالث: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ ضمن الفصل الثاني: قواعد خاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات والمندرج ضمن الباب الأول من النظام المحاسبي المالي.

أما القواعد العامة للتقييم فهو يتضمن متطلبات قياس خاصة بكل أصول المؤسسة بدون استثناء، أما القسم الذي يتضمن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ فهو يتضمن

متطلبات قياس خاصة بتلك الفئة من الأصول فقط، وفيما يلي عرض للقواعد الخاصة بتقييم المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ كما يلي:

- عملاً بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.
- تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها تكاليف الشراء، وتشير القواعد العامة للتقييم إلى أن كلفة شراء أصل تساوي، سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التتريلات والتخفيضات التجارية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية، كما تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية مصاريف مقدمة بشكل مباشر.

(القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جولية سنة 2008)

هذه التكاليف تحسب إما على أساس التكاليف الحقيقية (القيمة العادلة)، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقاً (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية، حيث تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات، أو عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة ونفس الأمر في الحالات التالية:

- يتم تقييم السلع المتعاضدة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS OU FIFO) وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة؛

- في حالات ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تتجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات (من غير التموينات) يتم

تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات

الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية؛

- الحالة الخاصة بالمنتجات الزراعية: يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. (نور الدين مزياني، 2010).

3. واقع معالجة المخزون في المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية الرياضية.

أنشأت الشركة الوطنية لصناعة الأحذية الرياضية بباتنة بموجب المرسوم رقم 427/82 الصادر بتاريخ 1982/02/04، بعد إعادة هيكلة الشركة الوطنية للدباغة والجلود SONIPEC والتي كان يتمثل دورها في معالجة المواد الأولية وتحويلها إلى منتج صالح للاستهلاك حيث نتج عن هذه الهيكلة ثلاثة مؤسسات مستقلة عن بعضها كل منها متخصص في نشاط معين وهي مؤسسة الدباغة ENIPEC اختصاصها دباغة الجلود ومعالجة وصناعة الجلود الاصطناعية، ومؤسسة الأحذية والمصنوعات الجلدية ENIAC ويتمثل اختصاصها في صناعة الأحذية والمصنوعات الجلدية كالحقائب والألبسة والمحافظ وتموين بالمواد الجاهزة، ومؤسسة DISTRICH ويتمثل اختصاصها في تجارة المواد الجاهزة وذلك بتوزيعها عبر مختلف نقاط البيع عبر التراب الوطني،

تشمل 17 وحدة إنتاجية منتشرة عبر التراب الوطني، وفي إطار استقلالية المؤسسات وبناء على العقد المحرر والمسجل بتاريخ 1989/07/18 القاضي بتحويل المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية والمصنوعات الجلدية إلى شركة الأسهم برأس مال اجتماعي يقدر ب 21000000000 دج، وبعد اعتماد مشروع إعادة تنظيم المديرية العامة للمؤسسة، ونظرا للقرار المتخذ من طرف مجلس الإدارة في الجلسة المنعقدة بتاريخ 1991/11/17 والعامل لقرار الموافقة على وضع مخطط تنظيمي يرمي إلى إنشاء مديريات جهوية كوسيط بين الوحدات التابعة للمديرية العامة للمؤسسات. حيث تتوقع المؤسسة أن يكون نشاطها على المدى القصير والمتوسط كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (1): توقعات النشاط لسنة 2017

البيان	الوحدة	نشاط سنة 2016	توقعات سنة 2017	نسبة الفارق %
رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة	³ 10	240000	310000	129
قيمة الإنتاج	³ 10	207360	248000	119
الاستهلاكات	³ 10	158224	180000	113
مصاريف العاملين	³ 10	93000	80000	86
نتيجة الدورة	³ 10	30932-	10000	123.32-
المستحقات	³ 10	321671	255000	79.27
الديون	³ 10	280700	434350	154.73

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

1.3. أنواع وإجراءات التخزين في المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية:

المؤسسة لديها مخزونات رئيسية مقسمة على كل من المواد الأولية، وقطع الغيار والمواد المستهلكة الأخرى.

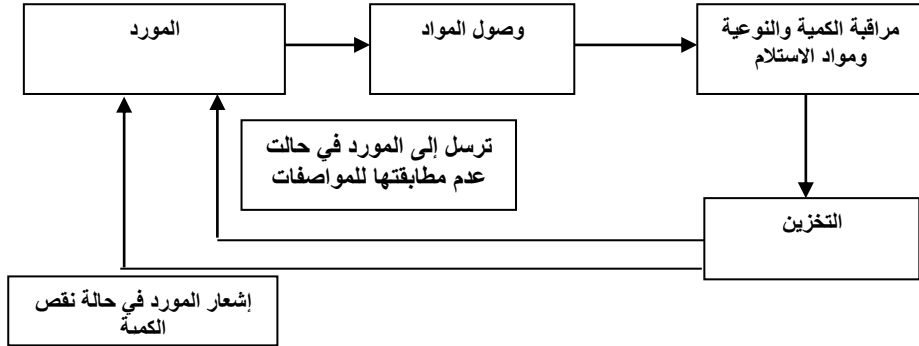
▪ **مخزن المواد الأولية:** يحتل مساحة كبيرة مجهز بواسطة وسائل النقل والإنارة وأجهزة إطفاء النار.

▪ **مخزن قطع الغيار والمواد المستهلكة:** ذو مساحة متوسطة مخصص لتخزين قطع الغيار والتبديل لآلات الإنتاج، ووسائل النقل الموجودة في الوحدة، كذلك مختلف اللوازم التي تستعملها الإدارات كأوراق الطباعة وغيرها...

بعد وصول المواد إلى المخزن من المورد بناء على طلب الشراء من قسم تسيير المخزون تستقبل هذه المواد عند مدخل المخزن، ثم يقوم مسير المخزن بمراجعة إذن الطلب المحدد للكمية والنوعية ومواعيد الاستلام، ويقارنها مع المواد التي وصلت ويحدد هل الكمية نفسها التي وصلت مع التي طلبت في إذن الطلب أو الشراء وهل هي بالموصفات المذكورة وفي الموعد اللازم، وبعد تسجيل كل هذه الملاحظات والمراقبة الجيدة

للمواد يتم إدخالها إلى المخزن لتخزين، أما إذا كان هناك نقص في الكمية أو الجودة أو تعطل مواعيد الاستلام يبلغ مسير المخزون قسم التموين لاتخاذ التدابير اللازمة مع المورد والشكل التالي يبين كيفية استقبال المواد وتخزينها:

الشكل رقم (01): كيفية استقبال المواد وتخزينها



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

2.3. الاعتماد على بطاقة المخزون:

بعد دخول المواد إلى المخزن يتم تنظيمها وترتيبها في أماكنها الخاصة، مع تخصيص لكل صنف بطاقة مخزون *fiche de stock*، هذه البطاقة منصوص عليها في معيار الدولي رقم 2 من أجل تسهيل عملية مراقبة ومتابعة المخزون بصفة مستمرة بالإضافة إلى دورها في عملية الجرد. وبطاقة المخزون هي عبارة عن بطاقة تعريفية لكل صنف من أصناف المخزون الموجود في الوحدة، تساعد في الرقابة وأيضا الجرد وسهولة المناولة في المخزون وضمان عدم خلط مادة أو قطعة بأخرى خاصة أثناء عملية الدخول والخروج، كما تساعد قراءتها بمعرفة كمية المخزون والإبلاغ عن ذلك في حالة الانخفاض، حيث نجد فيها اسم المادة، تاريخ دخولها إلى المخازن، وتاريخ الاستهلاك منها، والجدول التالي يوضح كمية الدخلة والخارجة من مخزن المؤسسة خلال ماي وجوان 2016:

الجدول رقم (2): المخزون الداخل والخارج من المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية الرياضية الطن

التاريخ	رقم إذن الدخول أو دخول	خروج	المخزون
---------	------------------------	------	---------

الخروج				
2016/05/15	105	1116.73	/	1116.73
2016/06/03	20101	/	154	962.73
2016/06/12	20108	/	269.66	693.07

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

3.3. الوثائق والبيانات المحاسبية داخل مصلحة تسيير المخزون:

بالنظر إلى أهمية تسيير المخزون فإنه يعتمد على عدة وثائق تساعد في التحكم العلمي ومراقبة الكمية والنوعية لمختلف الأصناف وكذا ضبط التسجيل المحاسبي لها ومن أهم الوثائق المستعملة المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي المفروض على المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية بباتنة والتي توافق إجراءات المعيار الدولي رقم IAS2 ما يلي:

- **وصل الاستقبال bon de réception :** استقبال الأصناف من المورد وتخزينها لا يمكن أن يكون بطريقة عشوائية إذ لابد من القيام بعملية الاستقبال للصنف الذي يكون مرفق بوصل الطلب والفاتورة الخاصة بالمورد ووصل الاستقبال يتضمن المعلومات عن الكمية، تاريخ الإرسال ومعلومات خاصة إذا كان الصنف ذو نوعية معينة، اسم المورد، اسم المستقبل...
- **وصل الدخول bon d'entrée :** يقوم المخزني بإعداد وصل الدخول الخاص بالصنف وهذا بعد عملية الاستقبال لتوصيل الصنف لتخزينه داخل المخزن ويحتوي على المعلومات التالية: رمز المخزن، تعيين الصنف، الكمية، قيمة الوحدة.
- **وصل الخروج bon sortie :** تكون من الرقم، تاريخ الخروج، مركز التخزين، المستفيد من خروج المواد، الكمية، السعر الجزئي والكلي، رمز السلعة.

4.3. التحليل المحاسبي لعناصر المخزون في الوحدة:

في وحدة نقاوس لصناعة الأحذية الرياضية أصبح التسجيل المحاسبي للمخزون في ظل تطبيق نظام المحاسبة المالية SCF يتم ضمن برنامج محاسبي يعرف باسم EGC informatique وهو ما اعتمدته الشركة منذ تطبيقها لهذا النظام سنة 2010، حيث يستند في التسجيل إلى الوثائق الضرورية من فواتير ووصل استلام وغيرها لتسجيل العمليات التي تقوم بها الوحدة، ضمن يوميات متعددة تعمل بطريقة آلية داخل هذا البرنامج وهي يومية المشتريات، يومية المخزون، يومية البنك، يومية المبيعات، يومية مخرجات الإنتاج، حيث تعبر هذه اليوميات عن العمليات المتداولة في الشركة من شراء، بيع، تخزين، استهلاك وغيرها.

■ عمليات شراء المواد الأولية واستهلاكها:

في الوحدة نجد هناك عمليات الشراء للمواد الأولية والمواد القابلة للاستهلاك والتحويل بين الورشات، كما نجد أن الوحدة قد تخرج عن طابعها الصناعي وتقوم بشراء بضاعة لإعادة بيعها على حالها وهذا لأغراض تجارية تقوم بها لربح الصفقات إذا تطلب الأمر ذلك، ويقيد ذلك وفق قيود محاسبية بقيمة أصلية ولمعرفة ذلك نورد بعض الأمثلة عن هذه العمليات، وبتاريخ 2016/05/31 قامت الوحدة بشراء بضاعة بقيمة 41667.00 دج خارج الرسم عن القيمة المضافة وهذا على الحساب، وكان مبلغ الإجمالي 84750.39 دج و TVA=17% ، حيث كان التسجيل لأهم مشتريات المؤسسة كما يلي:

التاريخ	البيان	الحساب	مدين
16/05/31	فاتورة رقم: 44 SARL LEZZAR	380	41677.00
16/05/31	فاتورة رقم: 44 SARL LEZZAR	4451	7083.39
16/05/31	فاتورة رقم: 44 SARL LEZZAR	401001	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

أما في يومية المخزون إدخال مخزونات فكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ	البيان	الحساب	مدين	دائن
16/05/31	وصل استقبال رقم: 00093 SARL LEZZAR	301	41667.00	
16/05/31	وصل استقبال رقم: 00093	380		41667.00

SARL LEZZAR

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

بتاريخ 2016/06/30 قامت الوحدة بشراء مواد أولية على الحساب بقيمة 812000.00 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، TVA=17%، وكان التسجيل المحاسبي وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 2 كما يلي:

الحساب	البيان	الحساب	مدین	دائن
16/06/31	فاتورة رقم: SARL ABBD 12	3810	812000.00	
16/06/31	فاتورة رقم: SARL ABBD 12	4451	13840.00	
16/06/31	فاتورة رقم: SARL ABBD 12	401001		950040.00

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

أما في يومية المخزون إدخال فكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ	البيان	الحساب	مدین	دائن
16/06/31	وصل استقبال رقم: 126 SARL ABBD	310	812000.00	
16/06/31	وصل استقبال رقم: 126 SARL ABBD	380		812000.00

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

نقوم الوحدة بإخراج مختلف المواد الأولية واللوازم إلى ورشات التصنيع بغرض تحويلها بتكلفة إخراجها والمثال التالي يوضح ذلك، حيث بلغت قيمة استهلاك الوحدة للمواد الأولية خلال شهر ديسمبر 2016 والموجهة لورشاتها: 15950455.83 دج. وكان التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يتوافق مع نصوص المعايير المحاسبية كما يلي:

التاريخ	البيان	الحساب	مدین	دائن
16/12/31	استهلاك مواد أولية شهر ديسمبر	6010	15950455.83	
16/12/13	استهلاك مواد أولية شهر ديسمبر	310		15950455.83

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

الملاحظ من التسجيلات أعلاه وفق النظام المحاسبي المالي أنها توافق نصوص المعايير المحاسبية الدولية IAS2 في التسجيلات المحاسبية وطريقة عرضه على الأطراف ذات العلاقة، أما بالنسبة لطرق تقييم المخزون بالوحدة وجرده المخزون فمن خلال الدراسة الميدانية لاحظنا أن المؤسسة الوطنية للأذنية الرياضية تستغني عن طريقة FIFO وتعتمد طريقة واحدة في التقييم للمخزون وهي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) $\text{unitaire moyen pondéré}$. حيث تعتمد على ثلاثة طرق في التكلفة الوسطية المرجحة هي: التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال؛ التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات والتكلفة الوسطية لمجموع الإدخالات ومخزون أو المدة، وتقوم في المؤسسة المدروسة بالاعتماد برنامج الكمبيوتر حيث يعرف باسم COSYD يسير المخزونات بالوحدة، من تقييم وتحديد كمية المخزون في بداية ونهاية السنة المالية وقوائم الجرد وهذا وفق ما يجيزه النظام المحاسبي المالي وتقره المعايير المحاسبية الدولية IAS2.

يتم تحديد السعر المرجح مباشرة وتطبق طريقة CUMP على مخزون المواد الأولية واللوازم والمثال التالي يوضح ذلك، حيث كانت كمية المادة الأولية (جلد) كالتالي:

31/12/2015 مخزون أول المدة 15 وحدة بقيم إجمالية 300000 دج؛

01/01/2016 دخول 27 وحدة بسعر 30000 دج بقيمة إجمالية 810000 دج؛

12/02/2016 خروج 13 وحدة؛ 13/02/2016 دخول 7 وحدات بقيمة 175000 دج؛

18/02/2016 خروج 19 وحدة.

يقوم البرنامج بمعالجة البيانات أعلاه من أجل الحصول على بطاقة الجرد التالية توضح كيفية تطبيق الأسلوب حيث:

$\text{CUMP} = \text{مجموع (الإدخالات + المخزون المتبقي) بالقيمة} / \text{مجموع (الإدخالات + المخزون المتبقي) بالكمية}$.

$\text{CUMP (01/01/2016)}: (30000 + 810000) / (15 + 27) = 26428.57 \text{ دج}$.

خروج: $13 \times 26428.57 = 343571.41 \text{ دج}$.

$\text{CUMP (13/02/2016)}: (175000 + 26428.57 \times 29) / (7 + 29) = 26150.79 \text{ دج}$.

خروج: $19 \times 26150.79 = 496865.01 \text{ دج}$.

الجدول رقم (3): الجدول يمثل بطاقة مخزون لمادة الجلد وفق CMUP.

التاريخ	البيان	المدخلات من المادة			المخرجات من المادة			الرصيد		
		ك	س	ت	ك	س	ت	ك	س	ت
12/31	مخزون	15	200 00	3000 00				15	20000	300000
01/01	دخول	27	300 00	8100 00				27	30000	300000
02/12	خروج	-	-	-	13	26428. 57	343571 41.	19	26428.57	502142.8 3
02/13	دخول	7	250 00	1750 00	-	-	-	7	25000	175000
02/15	خروج	-	-	-	19	26150. 79	496865 01.	17	26150.79	444563.4 3
	المجموع	-	49	1285 000	32	840436 42.				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

من الجدول يتضح أن رصيد نهاية المدة 17 وحدة مقدرة بتكلفة إجمالية 444563.43 دج. وأن بطاقة الجرد تتخذ الشكل الرسمي وفق النظام المحاسبي المالي وما هو منصوص عليه وفق المعيار الدولي رقم IAS2 "المخزونات"، وقد اعتمدت الوحدة هذه الطريقة لعدة أسباب تتوافق مع نصص النظام المحاسبي المالي تتمثل في أن مبلغ المواد المجموعة ضمن تكلفة الإنتاج بطريقة CUMP يكون أكبر منه عن طريقة FIFO وذلك يؤدي إلى زيادة هامش الربح، طريقة CUMP لا تتأثر بتقلبات الأسعار بصورة مميزة نظرا لأنها تقوم على دمج الأسعار المنخفضة والمرتفعة في المتوسط.

■ جرد المخزون في المؤسسة الوطنية لصناعة الأحمية:

الجرد كما تم تعريفه في الجزء النظري على أنه مختلف الأنشطة المتعلقة بموجودات المخازن من أصناف المواد المختلفة، وتسجيل النتائج في سجلات من أجل

تسهيل اتخاذ القرارات الإدارية التي تسفر عنها تلك النتيجة، ويقسم الجرد إلى عدة أنواع وذلك حسب درجة مطابقة الأرصدة وتوقيت إجراءاته.

تعد عملية الجرد بالوحدة ليست بالصعبة فالمرحلة الأساسية للقيام بها هي قيام إدارة الشركة بتعيين أفراد مختصين في العملية، حيث يخصص لكل ورشة مجموعة أفراد ويعين على رأسهم القائد الذي يشرف على انجاز هذه العملية بالتفصيل وفي الوقت المحدد، وبناء على النتائج المحصل عليها تدون هذه المعلومات على سجلات يمضي عليها أطراف في الوحدة من بينهم مسؤول تسيير المخزن، ومصلحة المحاسبة لנخلص في الأخير إلى تقرير شهري حول جرد المادي الفعلي للمخزون وما هو موجود محاسبيا ، يظهر فارق التقييم سلبي أو ايجابي ولتسويته في نظام التسجيل المحاسبي يبرر هذا الفارق بالمستندات الموجودة والمبررة لذلك ويمكن توضيح ذلك في الجدول الفوارق في جرد المخزون لعام 2016:

الجدول رقم (4): جدول يبين فوارق الجرد لمخزون 2016:

رقم الحساب	تعيين	جرد محاسبي	جرد مادي	فارق التقييم
301	مخزون البضائع	939881.25	939881.25	0.00
310	مخزون المواد الأولية	47022970.22	47023614.55	644.33-
32150	مخزون المواد القابلة للاستهلاك	5058054.13	5058064.16	10.03-
32725	قطع غيار الآلات	23445855.05	23445855.00	0.05
32726	قطع غيار ملحقة	93992.00	93992.00	0.00
32900	توريدات وتموينيات أخرى	2186735.00	2191007.61	4272.61-
	المجموع	78747487.65	7872414.57	4926.92-

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

من الجدول نلاحظ أن قيمة مخزون البضاعة المادي يساوي تماما ما هو مسجل محاسبيا وبالتالي فإن فارق الجرد يساوي الصفر، أما بالنسبة إلى مخزون المواد الأولية

والمواد القابلة للاستهلاك فإن الجرد المادي أكبر مما هو مسجل محاسبيا (فارق الجرد موجب)، أما بالنسبة إلى مخزون قطع الغيار فإن ما هو مسجل محاسبيا أكبر مما هو موجود في المخازن (فارق الجرد سالب)، حيث يكون التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة كما يلي:

التاريخ	البيان	الحساب	مدين	دائن
16/12/31	فارق جرد سنة 2016	310	644.33	
16/12/31	فارق جرد سنة 2016	32150	10.03	
16/12/31	فارق جرد سنة 2016	32900	4272.61	
16/12/31	فارق جرد سنة 2016	757		4926.97
16/12/31	فارق جرد سنة 2016	6523	0.05	
16/12/31	فارق جرد سنة 2016	32725		0.05

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

من القيد المحاسبي أعلاه نلاحظ أن فوارق الجرد الموجبة الناتجة عن الحسابات (329/321/31) في الجهة المدينة للقيد يقابلها حساب (757 / المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير)، فالوحدة حققت أرباح استثنائية متأتية من عمليات التسيير وهذا ما أوضحته المعالجة المحكمة والمنظمة وفق النظام المحاسبي المالي وهي توافق إجراءات المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS2، أما النسبة إلى فارق الجرد السالب الناتج من جرد مخزون قطع غيار الآلات فقد قيد في الجهة المدينة (حساب 6523/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية) وفي الجهة الدائنة (حساب 32725/ قطع غيار للآلات- التموينات الأخرى-)، هذا يعني أن الوحدة تحملت أعباء ناتجة عن المخزونات.

■ معالجة مؤونة المخزونات في المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية:

في نهاية كل سنة مالية تقوم الوحدة (مدير تقنيات التجارة)، بتقدير مؤونات عناصر المخزون الذي يكون سعر بيعه الحالي اقل من تكلفة شرائه أو تكلفة إنتاجه هدف هذه المؤونات هو تغطية أي خسارة قد تتحقق إذا ما تم بيع هذه المخزونات في السنة المالية والمثال التالي يبين ذلك، حيث قام رئيس تقنيات التجارة والمسؤول عن بتقدير مؤونة عن مخزون المنتجات قدرت ب 2791065.64 دج وهذا في نهاية سنة 2016، وفق ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم وهذا كاجتهاد خاص، كما قامت الوحدة سنة 2016 بترصيد مؤونات عن المخزون لم تتحقق كانت قدرتها سنة 2016 حيث كان القيد المحاسبي لكلا العمليتين كما يلي:

التاريخ	البيان	الحساب	مدين
16/12/31	تكوين مؤونة حول منتجات تامة 2016	6853	2791065.64
16/12/31	تكوين مؤونة حول منتجات تامة 2016	395	
العملية الثانية			
التاريخ	البيان	الحساب	مدين
16/12/31	إلغاء مؤونة 2016	3911	6034181.18
16/12/31	إلغاء مؤونة 2016	395	3633930.59
16/12/31	إلغاء مؤونة 2016	785997	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة.

من خلال المعالجة والتسجيل المحاسبي للمؤونات ووفق ما قام به رئيس تقنيات التجارة والمسؤول عن المحاسبية في المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية الرياضية نلاحظ من إجراءات منصوص عليها في المعيار المحاسب رقم IAS2 يلاحظ أن النتائج التي توصل لها بهذا العمل تتطابق مع نتائج إجراءات نصوص النظام المحاسبي المالي. (International Accounting Standards Board).

الخاتمة:

بعد التماس كيفية تطبيق أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص المخزونات من طرف المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية الرياضية وحدة نقاوس بباتنة، تبين أن مخزوناتا تعتبر الصنف الهام في أصول المؤسسة، وتستند في معالجة وتسيير واختيار الطرق والأساليب الجيدة لتقييمها هذه المخزونات على النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية وأن هناك توافق كبير في المعالجة المحاسبية حسب نصوص المعيار المحاسبي رقم IAS2 مع ما هو مفروض على المؤسسات الجزائرية في النظام المحاسبي المالي، بل في بعض الحالات يكون تقييم المخزن أكثر دقة وتناسب مع المؤسسة والاقتصاد الجزائري، الأمر الذي من شأنه أن يساعدها على تحقيق الأهداف وتوفير معلومات أكثر دقة للأطراف ذات العلاقة ويثبت صحة الفرضيات المطروحة في المقدمة أعلاه، بالإضافة إلى ملاحظتنا للعناية الخاصة التي أولتها مؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية بباتنة لعنصر المخزونات، سواء من تقسيم العمل والمسؤوليات داخل وظيفة التخزين أو من حيث وجود مخازن متوفرة على الشروط الضرورية للتخزين من حيث السعة ووسائل النقل ووسائل الوقاية و لأمان، حيث تمثل النتائج و التوصيات المتوصل إليها في هذه الدراسة كالتالي:

1. النتائج:

- وجود توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS2 فيما يخص تقييم والمعالجة المحاسبية للمخزونات.
- الاعتماد في التقييم على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق يتطلب دلائل واقعية تشير إلى قيمة المخزون القابلة للتحقق.
- إن تخلي المعايير المحاسبية الدولية على أسلوب التقييم المحاسبي للمخزون LIFO كان صائبا، الامر الذي تنبأه النظام المحاسبي المالي حيث تمسك بطريقتين فقط للتقييم FIFO و CMUP، تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية.

- كانت هناك بعض الصعوبات في معالجة وتقييم المخزون عند تبيني النظام المحاسبي المالي في 2010 بسبب قلة استيعاب إطارات المؤسسات لنظام المحاسبة المالي الجديد خاصة في الجانب التطبيقي، ولكن في الوقت الحالي فان كل الأمور تسير بأمر جيد خاصة فيما يتعلق بالمخزونات.
- بالإضافة إلا أن الاستعانة بالبرامج الحاسوبية المتطورة التي أعطت فعالية وفاعلية أكثر، ولكن تواجه المؤسسة بعض الصعوبات في فهم وتطبيق هذه البرامج، حيث تستعين بالخبراء في الكثير من الأحيان.

2. الاقتراحات:

- الاقتراحات التي نعطيها في سبيل دراسة هذا الموضوع على مستوى المؤسسة الوطنية لصناعة الأفضية بباتنة تتمثل في التالي:
- يجب على المؤسسة الجزائرية إبداء المزيد من الاهتمام في تكوين إطاراتها حول النظام المحاسبي المالي وتسيير المخزون، وتكيفة مع نصوص المعايير المحاسبية الدولية ليس فيما يتعلق بقياس المخزون فقط بل في كل المعالجات.
 - يجب على المؤسسة الاقتصادية السعي إلى تطوير إمكانياتها في المعالجة المحاسبية للمجموعة الثالثة المحزونات حسب الإعلام الآلي بوضع قاعدة بيانات رشيدة يتم إتباعها والعمل بها لتصل المؤسسة إلى المستوى المطلوب.
 - على المؤسسات الجزائرية الاجتهاد في عملية الإفصاح المحاسبي إيصال المعلومة لكل الأطراف ذات الصلة في نفس الوقت وب نفس الدقة.
 - تفعيل التعاون بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية لتكوين وتأطير الباحثين جامعيين في النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع:

المراجع العربية

الكتب:

1. دونالد كيسو، جيرى ويجانت، (2005)، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، ج2، الطبعة الثانية، المريخ، السعودية، ص363.
2. شبايكي سعدان، (1997)، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص56.
3. طارق عبد العال حماد، (2006)، موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، الإسكندرية، الدار الجامعية، الجزء الخامس، ص364.
4. غانم شطاط، (2009)، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، ص35.
5. لخضر علاوي، (2012)، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الجزائر، 2012، ص216-217.

مواقع الأنترنت

1. قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (على الخط). الجريدة الرسمية رقم 25، 19/03/2009. متاح على www.JORADP.DZ <2017/11/05>.
2. معيار المحاسبة الدولي 2: المخزون. مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (على الخط)، العدد 118، متاح على www.ascasociety.org <2017/06/28>، ص47.
3. نور الدين مزياي، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة، ص9، من الموقع الإلكتروني: eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/69.doc

قرارات وقوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (2009)، العدد 19، 25 مارس، ص12.

2. القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جولية سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19.

المراجع الأجنبية:

Ouvrages:

1. Robert Obert, (2003), Pratique des normes IAS/IFRS, Comparaison avec les règles Françaises et les US GAAP. Paris: Dunod, p 217.
2. Anne Le Manh, (2005), «Les normes comptables internationales-IFRS/IAS », Economica, Paris, p123.
3. Bernard RAFFOURNIER,(2005) , les normes comptables internationales «IFRS/IAS», 2e édition, Economica, 2005, p 46.

Arrêtés, décrets, codes et normes :

1. Anne Le Manh, Catherine Maillet, (2003), Normes comptables internationales IAS/IFRS. Vanves : foucher, p 51.
2. International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line). London: International Accounting Standards Board, 2008, Available on: <www.cma-1.blogspot.com> (16/11/2017), p967.
3. IASC Foundation staff. IAS 2 Inventories, Technical Summary (on line), IASC Foundation Education. Available on : <www.IASB.org> (05/08/2017).
4. Anne Le Manh, (2005), «Les normes comptables internationales-IFRS/IAS», Economica, Paris, p51.
5. International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards (IFRSs) (on line), previous reference, p972.

قائمة الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول
01	توقعات النشاط لسنة 2017
02	المخزون الداخل والخارج من المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية الرياضية
03	بطاقة مخزون لمادة الجلد وفق CMUP
04	فوارق الجرد لمخزون 2016